引 子

购货与付款循环审计是按照财务报表审计的方式，以内部控制的评审为基础而展开的。考虑会计报表项目与业务循环的相关程度，购货与付款循环所涉及的会计报表项目主要是资产负债表项目，按其在会计报表中的列示顺序通常应为预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、应付票据和应付账款等。

下面给出一个事务所的审计流程概况，以便我们对这一循环所要做的工作有一个整体的了解：

×××会计师事务所审计程序表

单位名称：		签名：	日期	
审查项目：		编制人员：		索引号：
所属时期：		复核人员：		页 数：

一、购货与付款循环所含会计科目

应付账款、代销商品款……

二、审计目标

1. 确定应付项目发生、偿还的记录是否完整，账面反映的应付项目是否真实；

2. 确定应付项目的年末余额是否正确；

3. 确定应付项目是否为资产负债表日被审计单位所负有的现时债务，有无设定还款抵押或者担保；

4. 确定应付项目在会计报表上的披露是否充分。

三、审计程序

审计程序	是否采用	工作底稿索引	审计人员
1. 获取或编制应付项目明细表，复核其加计是否正确，并与明细账、报表核对相符。将期初余额与上期的工作底稿核对一致。 对其实施下列程序： (1)在明细表上标明应付主要股东、关联单位的款项，以及合并报表时应抵消的款项。对于合并报表时应抵消的欠款，应与对方核对一致； (2)对于以外币表示的应付款项，检查其所使用的外币折算汇率和折合本位币金额是否正确。判断汇兑损益的会计处理是否正确。 (3)分析有借方余额的项目，查明原因，必要时作重分类调整。 (4)结合应收款项明细余额的审查，查明有否双方同时挂账的项目，其核算内容是否重复，必要时作重分类调整。 (5)红笔标明金额前十名及应付关联企业的款项，并注明合并报表时应予抵消的数字。			

续表

(6)请被审计单位标注截至审计日止已偿付的应付账款金额。

(7)确定有无不属于应付款项核算范围的款项被计入应付账款的情况,必要时进行重分类调整。

(8)检查有无长期挂账的项目，注意是否存在以应付款项隐匿利润的情况。必要时，进行适当调整。

2.执行下列分析性复核程序

(1)将本期期末余额与年初余额、被审计单位的预算等相比较,如出现任何未预期到的变化(如主要供应商的变化、借方余额所占比重的变化、账龄的变化等）或未出现预期将出现的变化,应调查原因。

(2)注意本年度的全年采购额与以前年度相比有无重大变化。

(3)计算应付账款周转率和应付账款平均账龄,将本期与上期结果相比较。

(4)注意被审计单位是否存在长期依赖延长应付款项的付款期补充流动资金的情况。

(5)除了对应付项目总额进行上述分析性复核外，对于重要供货商，还应单独分析。可将重要往来户的发生额与上年同期相比较。

3.要求被审计单位提供_____ 个发生额最大的账户,以及具有如下特点：_____，或账户余额在 ¥ _____ 元以上，或账户余额为零的供应商的对账单，要求被审计单位将各对账单与相应应付项目明细余额调节一致。调查他们对于金额大于 ¥ _____ 元的调节项目和存在异常迹象的调节项目的解释。

4. 检查"货到单未到"的会计处理是否正确

获取年终"货到单未到"明细清单(应在审计计划阶段要求客户在年终编制此清单，并于存货盘点日存货实物交收截止后从客户获取此清单),并从中抽取金额在 _____ 元以上的明细项目或者具有以下特征：(_____)的明细项目,检查：

续表

(1)年终未收到供货商发票的货物是否已暂估或已在期后调整年终应付账款余额；

(2)暂估的基准、方法是否与以前年度一致，是否合理；

(3)抽查相关的期后供货商发票，确定资产负债表日的暂估入账数是否存在低估情况。

5.通过审查期后（资产负债表日后至审计外勤结束日止）的付款情况，审查有无在本会计期间未入账的负债。

(1)审阅期后应付账款明细账及现金、银行存款日记账，查看是否存在异常项目；

(2)检查金额大于￥_____元的期后付款凭证，查看现金、银行存款支付凭证及转账凭证后所附的资料，如采购申请单、入库单和供货商发票等，以确认该负债产生的期间及是否已记录于相应的期间，并将各样本的测试结果记录于工作底稿。并查明所有异常项目，必要时应作调整。

6.审阅明细账中的应付项目及附证资料，找出异常的项目。调查借方余额，并且如果金额较大，考虑要求肯定式函证，并建议对该金额进行重分类。

7.对于具有以下特征的应付款项，考虑进行函证（函证的操作要点可参考应收账款的函证程序）：

(1)与被审计单位往来频繁且交易数额较大的主要供货商（无论期末欠款余额是否重大）；

(2)异常项目、余额为零或余额较小及存在争议的账户；

(3)上年度函证结果存在差异的供货商。

8.对未回函的项目、回函不正确或未发函的项目，抽取_____笔会计凭证，核对应付款项是否与合同、发票、入库单等相符，会计处理是否正确。

9. 对于应付账款的减少业务，注意检查有无注销情况，审查应付账款的非正常注销的原因是否合理，是否经过授权批准，会计处理是否正确。

续表

10. 对年底前 _____天和第二年年初 _____天大于 ¥_____ 的购货业务和具有以下特点：(_____) 的购货业务进行购货/应付款截止测试。通过审核应付项目明细账、收货记录、发票和其他支持性凭证来确定购货已记录在正确的期间内。

(1)查看存货人库单是否连续编号；

(2)根据在盘点过程中所获取的存货截止资料,并考虑被审计单位采购循环周期，即从存货采购的申请日至存货已入库并即记帐为止的周期，选取会计报表结算日前 _____天,后 _____ 天(前后天教各不得少于 2周)各 _____份(前后各不少于 10份，且分散于不同时点）存货人库单、采购申请单等资料；

(3)将人库单、采购申请单的日期与被审公司的采购记录(仓库台帐及采购明细账等)相比较,以确认是否存在存货采购截止错误；

(4)若有存货采购截止性错误存在,则需判明该错误是否属于特殊性错误或经常性错误。若为特殊性错误，则不需要扩大样本选取量或将样本错误推断至总体错误，只需根据重要性水平，考虑对其进行调整或记人审计差异汇总表中。若为经常性错误，需扩大样本选量及抽样期间并进行测试直至无错误发现，以便确信抽样期间内所有的错误均已发现并计量。

11. 审核收到和售出代销商品时是否按规定入账，并将价税分别核算。

12. 验明应付项目是否已在资产负债表上充分披露，特别是‘代销商品款’科目的余额是否作为存货的减少。

13. 执行追加的审计程序如下：

a._____

b._____

以下我们就购货与付款循环所涉及的理论及实务加以说明。

第一章 总 论

购货与付款循环的特性主要包括两个部分的内容：一是本循环所涉及的主要凭证和会计记录；二是本循环中的主要业务活动。

第一节 购货与付款循环的性质

购货与付款循环包括为经营而获取商品和劳务所必须的决策和处理程序。这一循环一般由需要商品和劳务的被授权人员填制请购单开始，到为所获货物付款结束。下面我们以某一家生产有形产品并出售给第三者的小型制造企业为例，但其原理也同样适用于服务企业、政府单位或其他类型的组织。

典型制造企业购货和付款循环的职能和凭证的流程图如下：

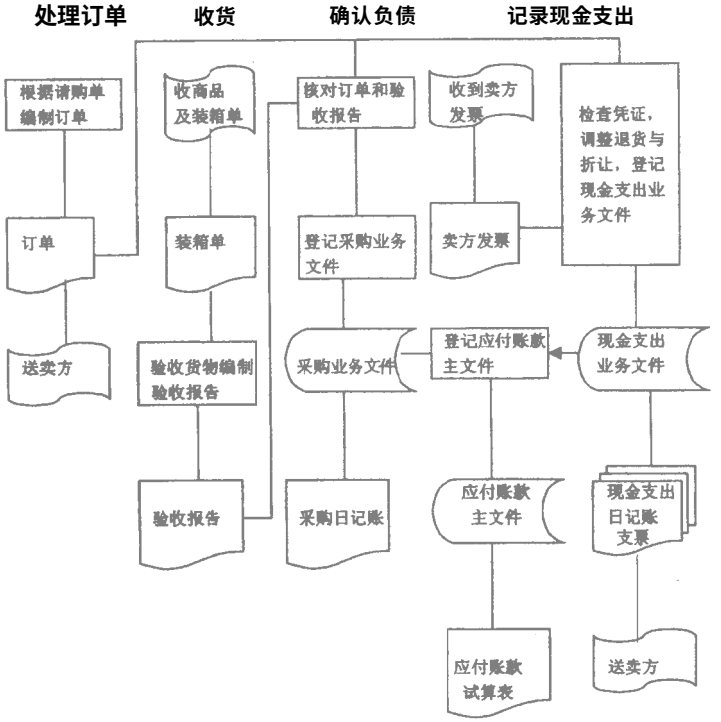


图 1－1　购货和付款循环流程图

下图是会计信息在购货与付款循环中各账户间的流动情况：

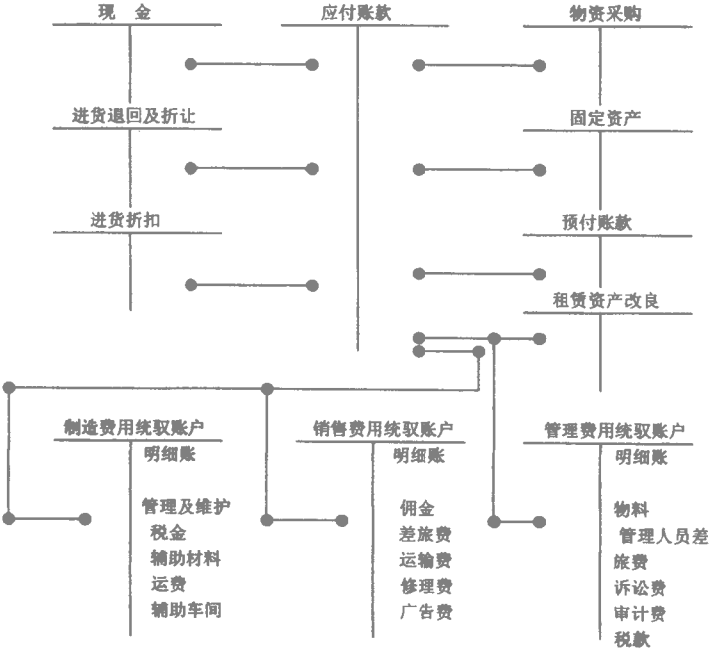


图 1－2

第二节　主要凭证和会计记录

购货与付款业务通常要经过请购——订货——验收——付款这样的程序，同销货与收款业务一样，在内部控制比较健全的企业，处理购货与付款业务通常也需要使用很多凭证和会计记录。典型的购货与付款循环所涉及的主要凭据和会计记录有以下几种。

一、请购单

请购单是由商品制造、资产使用等部门的有关人员填写，送交采购部门,申请购买商品、劳务或其他资产的书面凭证。

二、订购单

订购单是由采购部门填写，向另一企业购买订购单上所指定商品、劳务或其他资产的书面凭证。

三、验收单

验收单是收到商品、资产时所编制的凭证，列示从供应商处收到的商品、资产的种类和数量等内容。

四、卖方发票

卖方发票是供应商开具的，交给买方以载明发运的货物或提供的劳务、应付款金额和付款条件等事项的凭证。

五、付款凭单

付款凭证是采购方企业的应付凭单部门编制的，载明已收

到商品、资产或接受劳务的厂商、应付款金额和付款日期的凭证。付款凭单是企业内部记录和支付负债的授权证明文件。

六、转账凭证

转账凭证是指记录转账业务的记账凭证，它是根据有关转账业务(即不涉及现金、银行存款收付的各项业务)的原始凭证编制的。

七、付款凭证

付款凭证包括现金付款凭证和银行存款付款凭证，是指用来记录现金和银行存款支出业务的记账凭证。

八、应付账款明细账

九、现金日记账和银行存款日记账

十、卖方对账单

卖方对账单是由供货方按月编制的，标明期初余额、本期购买、本期支付给卖方的款项和期末余额的凭证。卖方对账单是供货方对有关业务的陈述，如果不考虑买卖双方在收发货物上可能存在的时间差等因素，其期末余额通常应与采购方相应的应付账款期末余额一致。

第三节　采购与付款循环中所包括的账户

一、预付账款账户

该账户核算企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项。根据发票账单等列明应计入购人物资成本的金额或补付的款项，来登记企业因购货而预付的款项。企业的预付账款，如有确凿的证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购的货物的，应将原计入预付账款的金额转入其他应收款。除转入“其他应收款”账户的预付账款外，其他预付账款不得计提坏账准备。

二、物资采购账户

该账户核算企业购人材料、商品等的采购成本。委托外单位加工材料、商品的加工成本，直接在‘委托加工物资’账户核算，不在本账户核算。企业购入的在建工程所需要的材料、机器设备等，在‘工程物资’账户核算，也不在本账户核算。

企业购人物资的采购成本由下列各项组成：

1. 买价；

2. 运杂费（包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等，不包括按规定根据运输费的一定比例计算的可抵扣的增值税额）；

3. 运输途中的合理损耗；

4. 入库前的挑选整理费用（包括挑选整理中发生的工、费

支出和必要的损耗,并减去回收的下脚废料价值);

5.购人物资负担的税金(如关税等)和其他费用。

小规模纳税人和购入物资不能取得增值税专用发票的企业,购人物资支付的不可抵扣的增值税进项税额,计入所购物资的成本。商品流通企业购入商品抵达仓库前发生的包装费、运杂费、运输存储过程中的保险费、装卸费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等采购费用直接计入当期营业费用,不在本账户核算。

三、固定资产账户

固定资产是指使用期限超过 1年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产、经营主要设备的物品,单位价值在 2000 元以上,并且使用期限超过 2 年的,也应当作为固定资产。

固定资产应按其取得时的成本作为入账的价值,取得时的成本包括买价、进口关税、运输和保险等相关费用,以及为使固定资产达到预定可使用状态前所必要的支出。固定资产取得时的成本应当根据具体情况分别确定:

1.购置的不需要经过建造过程即可使用的固定资产,按实际支付的买价、包装费、运输费、安装成本、交纳的有关税金等,作为入账价值。

外商投资企业因采购国产设备而收到税务机关退还的增值税款,冲减固定资产的入账价值。

2.自行建造的固定资产,按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出,作为入账价值。

3.投资者投入的固定资产,按投资各方确认的价值,作为入账价值。

4.融资租入的固定资产,按租赁开始日租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者，作为入账价值。如果融资租赁资产占企业资产总额比例等于或小于 30% 的,在租赁开始日，企业也可按最低租赁付款额，作为固定资产的入账价值。

5.在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的，按原固定资产的账面价值，加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出，减改建、扩建过程中发生的变价收入,作为入账价值。

6.企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产，或以应收债权换人固定资产的，按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费，作为入账价值。涉及补价的，按以下规定确定受让的固定资产的入账价值：

(1)收到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费，作为入账价值；

(2) 支付补价的，按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费，作为入账价值。

7.以非货币性交易换人的固定资产，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为入账价值。涉及补价的，按以下规定确定换人固定资产的入账价值：

(1)收到补价的，按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额，作为入账价值；

(2)支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价作为入账价值。

8.接受捐赠的固定资产，应按以下规定确定其入账价值：

(1)捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为入账价值；

(2）捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其入账价值：

①同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费，作为入账价值；

②同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

(3）如受赠的系旧的固定资产，按照上述方法确定的价值，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。

9.盘盈的固定资产，按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。

10.经批准无偿调入的固定资产，按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用,作为入账价值。

固定资产的入账价值中，还应当包括企业为取得固定资产而交纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。

企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，与所购置的计算机硬件一并作为固定资产管理。

已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算手续的固定资产,可先按估计价值记账,待确定实际价值后,再进行调整。

四、累计折旧

企业应当根据固定资产的性质和消耗方式，合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值，并根据科技发展、环境及其他因素,选择合理的固定资产折旧方法,按照管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准,作为计提折旧的依据。同时，按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案，并备置于企业所在地，以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报送，或备置于企业所在地的有关固定资产预计使用年限和预计净残值、折旧方法等，一经确定不得随意变更,如需变更,仍然应当按照以上程序,经批准后报送有关各方备案，并在会计报表附注中予以说明。

1.企业的下列固定资产应当计提折旧：

(1)房屋和建筑物；

(2)在用的机器设备、仪器仪表、运输工具、工具器具；

(3)季节性停用、大修理停用的固定资产；

(4) 融资租人和以经营租赁方式租出的固定资产。

已达到预定可使用状态的固定资产，如果尚未办理竣工决算的,应按估计价值暂估入账,并计提折旧 待办理了竣工决算手续后，再按照实际成本调整原来的暂估价值，同时调整原已计提的折旧额。

2.下列固定资产不计提折旧：

(1)房屋、建筑物以外的未使用、不需用固定资产；

(2)以经营租赁方式租入的固定资产；

(3)已提足折旧继续使用的固定资产；

(4)按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

3. 固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。折旧方法一经确定，不得随意变更。如需变更，仍然应当按照上述程序，经批准后报送有关各方备案，并应在会计报表附注中予以说明。

企业为更新改造等原因而调整固定资产价值的，应当根据调整后价值，预计尚可使用年限和净残值，按企业所选用的折旧方法计提折旧。

对于接受捐赠旧的固定资产，企业应当按照确定的固定资产入账价值、预计尚可使用年限、预计净残值，按企业所选用的折旧方法计提折旧。

融资租入的固定资产，应当采用与自有应计折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

4.企业一般应按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧 当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。固定资产提足折旧后，不管能否继续使用，均不再提取折旧 提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产应提的折旧总额。应提的折旧总额为固定资产原价减去预计残值加上预计

清理费用。

五、固定资产减值准备

该账户核算企业提取的固定资产减值准备。企业应当在期末或者至少在每年年度终了，对固定资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值的，应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。固定资产减值准备应按单项资产计提。

如果企业的固定资产实质上已经发生了减值，应当计提减值准备。当存在下列情况之一时，应当按照该项固定资产的账面价值全额计提固定资产减值准备：

1.长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；

2.由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；

3.虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；

4.已遭毁损，以致不再具有使用价值和转让价值的固定资产；

5.其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。

六、工程物资

该账户核算企业为基建工程、更改工程和大修理工程准备